

【論 説】

研究開発費の会計処理 —「無形資産に関する論点の整理」を通じて—

宮 原 裕 一

目 次

- I はじめに
- II 「論点整理」公表までの経緯
- III 「論点整理」における論点
- IV 「論点整理」における検討内容
- V 「論点整理」を通じた考察
- VI おわりに

I はじめに

現在、会計基準の国際的統合（global convergence）が進展しており、日本の企業会計基準委員会（Accounting Standards Board of Japan: ASBJ）でも統合へ向けたプロジェクトが進展している。特に研究開発費会計については、2009年12月18日に公表した「無形資産に関する論点の整理」（以下、「論点整理」という。）において検討して同時にコメントを求めるなど、プロジェクトの中盤を迎えつつあり、早急な検討を要する研究課題となっている。

そこで本稿は、「論点整理」における検討内容を整理したうえで、その内容を通じて研究開発費の会計処理を検討することを目的とする。

本稿は、次の手順で進める。IIでは「論点整理」公表までの経緯を考察し、IIIでは「論点整理」における今後の方向性およびコメント（質問）内容を整理し、IVでは「論点整理」における検討内容を整理し、Vでは整理内容を通じて研究開発費の会計処理を検討し、VIでは本稿における結論および今後の

研究開発費の会計処理（宮原）
検討課題について触れる。

Ⅱ 「論点整理」公表までの経緯

会計基準設定者間において会計基準の国際的統合が現在進められているが、研究開発費会計基準の統合については1989年の国際会計基準委員会（International Accounting Standards Committee: IASC）による会計基準調和化プロジェクト以来、長年に渡る対立課題であると言っても過言ではない。なお、国際的に一部の開発費に資産性を認めて資産認識を規定する会計基準と、研究開発費の資産性を否定あるいは測定の実信性の観点から全額費用認識を規定する会計基準とに分かれている。

そもそも、1989年に現在の会計基準設定主体である国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board: IASB）の前身のIASCにより研究開発費会計基準の国際的統合が試みられた。すなわち、国際会計基準（International Accounting Standard :IAS）公開草案第32号では優先的処理（preferred treatment）として研究開発費は発生した期間の費用としなければならない（should）と提案する一方、代替的許容処理（allowed alternative treatment）として資産性を有する開発費は、資産として認識することができる（may）と提案し、優先的処理という位置づけを設けることにより会計処理の弾力性（flexibility）¹⁾の除去が試みられたが国際的に完全に受け入れられることはなかった²⁾。その後、G4 + 1での協議を通じて国際的統合の試みが行われたが失敗に帰しており（Street=Shaughnessy [1998], p.203）、現在の会計基準の国際的統合の起点となった2002年9月18日のノーワーク合意でも、研究開発費会計は実務において国際的に乖離が大きいため合意当初から統合の対象として検討が進められていたにもかかわらず、短期統合プロジェクトから早々に排除された。

このように、国際的取り組みの中で研究開発費会計基準が統合されない状況にあって、ASBJは次のように統合へ向けた取り組みを行っている。す

なわち、ASBJは研究開発費会計基準に関しては日米の会計基準が同じとみていることから³⁾、会計基準統合の交渉相手をIASBとして、IASBとASBJの2007年8月8日の「会計基準のコンバージェンスの加速化に向けた取組みへの合意（いわゆる東京合意）」後、IASBと米国の財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board: FASB）の統合プロジェクトの動向を踏まえたうえで、研究開発費会計は2008年内に統合へ向けた最終結論を公表する計画を策定し⁴⁾、2007年12月27日に「研究開発費に関する論点の整理」を公表した。これに対して寄せられたコメントを参考として、2008年12月26日に企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」および企業会計基準第23号「『研究開発費等に係る会計基準』の一部改正」を公表し、企業結合により受け入れた研究開発の途中段階の成果を資産認識の対象とした。

その後ASBJは、研究開発費を含む無形資産全般を対象とした体系的な会計基準作成に努め、2009年12月18日に「無形資産に関する論点の整理」公表に至り、同時にコメントを求めたのである。

Ⅲ 「論点整理」における論点

「論点整理」における論点について、まずASBJが想定する今後の方向性について整理し、次にASBJが求めるコメントを整理する。

1. 今後の方向性

「論点整理」のなかでも、ASBJが無形資産の体系的な会計基準を整備するうえで特に検討が必要と考えている論点において、今後の方向性として示した内容の概要のうち、研究開発費に関連する論点となる概要を以下の通り引用する形で整理する（ASBJ [2009a], 2-4頁）。

【論点3】取得形態と無形資産の認識

研究開発費の会計処理（宮原）

〔論点3－3〕 自己創設による取得

＜論点3－3－1＞社内研究開発費の取扱い

研究開発に係る支出のうち、開発に係る支出で無形資産の定義に該当し、かつ認識要件を満たすものについては資産計上することが考えられる。その場合、開発に係る支出を資産計上するための要件等を設けることが考えられる。

【論点4】 当初取得時の測定

〔論点4－1〕 測定方法の考え方

当初取得時の測定は時価によるのではなく取得原価によることが考えられる。自己創設によって取得した場合には、取得に際して支出した現金及び現金同等物の金額に基づき測定することとなる。

〔論点4－2〕 取得原価の範囲

取得原価の範囲は、原価計算基準に従って取り扱うことが考えられる。なお、一度費用として処理された額は、事後的に資産として計上できない旨を明確化することが考えられる。

【論点5】 当初認識後の測定

〔論点5－1〕 基本的な考え方

当初認識後の測定方法は、再評価モデルの選択を採用せず、取得原価を基礎とすることが考えられる。

2. コメントすべき論点

「論点整理」において、ASBJが求めるコメントのうち、研究開発費に関連するものを以下の通り引用する形で整理する（ASBJ [2009a], 5-7 頁）。

【論点3】 取得形態と無形資産の認識

〔論点3－3〕 自己創設による取得

＜論点3－3－1＞社内研究開発費の取扱い

（質問5）これまで費用処理することが求められてきた社内開発費も、無形

資産の定義に該当し、かつ認識要件を満たすものについては資産計上することが考えられるとしていますが、この考え方に同意しますか。

（質問 6）社内開発費については、無形資産の認識要件の判断が主観的になりやすく、整合的な判断を確保するのがより難しいという問題に対応するため、国際財務報告基準では、無形資産の認識要件の充足を判断する上で、第 62 項や第 63 項⁵⁾で示したような、さらに詳細な要件等を定めています。社内開発費の資産計上の要件として、我が国でも同様の要件等を定めることが考えられますが、より整合的な判断を確保するために、要件等の定め方についての具体的な工夫や提案があればお示しください。

【論点 4】当初取得時の測定

[論点 4 - 1] 測定方法の考え方

（質問 9）本論点整理では、無形資産の当初取得時の帳簿価額は、時価によらず、取得原価で測定することを提案していますが、この考え方に同意しますか。

[論点 4 - 2] 取得原価の範囲

（質問 10）本論点整理では、無形資産の認識要件を満たした時点から、その制作を完了した時点までに支出した金額をもって当初取得時の帳簿価額とすることを提案していますが、この考え方に同意しますか。同意しない場合、当初取得時の帳簿価額に含めると考える範囲とその理由をお示しください。

（質問 11）本論点整理では、無形資産の取得に関連する支出のうち、無形資産の認識要件を満たさないため、一度費用として処理したものは、その後無形資産の認識要件を満たすこととなった場合であっても事後的に資産として計上できないことを提案していますが、この考え方に同意しますか。

【論点 5】当初認識後の測定

[論点 5 - 1] 基本的な考え方

（質問 12）本論点整理では、当初認識後の測定方法について、再評価モデルの選択を採用せず、取得原価を基礎とすることを提案しています。この考え方に同意しますか。

Ⅳ 「論点整理」における検討内容

「論点整理」における ASBJ の検討内容について、以下の通り引用する形で整理する（ASBJ [2009b], 56-74 項）。

1. 研究及び開発の定義

研究及び開発の定義を明らかにしておく必要があるが、我が国の会計基準、国際財務報告基準、及び米国会計基準における定義は、表現上若干の違いが見られるものの、それぞれの基本的な考え方は共通していると考えられる。したがって、我が国の会計基準における研究及び開発の定義は、コンバージョン上の支障にはならないものと考えられる。（第 60 項）

2. 開発支出の資産認識の是非

国際的な会計基準において、研究費については、我が国の会計基準と同様に発生時に費用処理することを求めている。一方、開発費については、我が国の会計基準や米国会計基準における FASB-ASC の Topic730 「研究開発費」（当初、SFAS 第 2 号「研究開発費」として公表）では、研究費と同様に一律に発生時の費用処理を求めているが、国際財務報告基準（IAS 第 38 号「無形資産」として公表）では、無形資産の定義に該当し、認識要件を満たした場合に資産計上を求めている。（第 59 項、下線部は筆者加筆）

ここで、ASBJ は無形資産の定義を構成する要素としての識別可能性と、第 38 項で整理要約した無形資産認識のための 2 つの要件⁶⁾ にそれぞれ照らして、開発支出を無形資産として認識することの是非について検討しているので、その内容を次に整理したい。

(1) 識別可能性

法律上の権利又は分離して譲渡可能である場合には識別可能であるという規準を当てはめた場合、研究開発の成果については、識別可能性の判断が難

しいのではないかという見方もある。しかし、原価計算のために必要な管理を行うことができるなど、開発のプロジェクトとして取り組んでいるものであれば、通常当該開発のための支出は識別可能なものとして考えられる。（第 67 項）

（2）経済的便益をもたらす蓋然性

無形資産の認識要件を満たす開発のための支出については、無形資産としての計上を求めるべきとの考え方がある。一方、特に市場における客観的な取引を経ていない自己創設による開発活動の途中段階の成果の取得の場合には、経済的便益をもたらす蓋然性の要件を、検証可能性をもって客観的に判断することが困難であり、比較可能性を損なう等の弊害の方が大きいため、一律に発生時の費用処理としておく方が望ましいとの考え方もある。（第 68 項）

IAS 第 38 号においては、主に経済的便益をもたらす蓋然性の要件を判断するためのチェックポイントとして、第 62 項・第 63 項に掲げた要件を示している。（第 69 項）

社内開発費を資産として認識する場合には、国際財務報告基準と同様に、経済的便益の蓋然性の要件を具体的に確保するため、追加的な要件を定めることが考えられる。（第 71 項）

（3）測定可能性

原価計算のために必要な管理がなされている限り、研究や開発の成果（途中段階のものを含む）について、信頼性をもってその取得原価を測定することは可能であると考えられる。（第 72 項）

3. 今後の方向性

研究開発に係る支出を、研究に係る支出と開発に係る支出とに分けた場合、研究に係る支出は費用とすることでよいと考えられる。一方、開発に係る支

研究開発費の会計処理（宮原）

出を資産計上するか否かについては、それが無形資産の定義に該当し、認識要件を満たす以上は資産計上すべきであるという見方がある一方で、そもそも経済的便益をもたらす蓋然性の要件を判断するのが困難ではないかという点や、その運用において資産計上すべきか否かの判断に企業間でばらつきが生じるのではないかという点から従来通り支出時の費用とすべきであるという見方もある。（第73項）

このように両論ある状況ではあるものの、国際財務報告基準とのコンバージェンスの観点を踏まえると、無形資産の定義に該当し、認識要件を満たす限り、開発に係る支出も資産計上することが考えられる。なお、その場合、資産計上される開発に係る支出の範囲を明らかにするために第63項に掲げた要件等を設けることが考えられる。（第74項）

V 「論点整理」を通じた考察

ASBJの検討内容を通じて、会計基準における研究及び開発の定義は、会計基準統合上の支障にはならないものといえることから⁷⁾、開発支出の資産認識の是非について考察していきたい。

1. 識別可能性

ASBJの検討内容において「原価計算のために必要な管理を行うことができるなど、開発のプロジェクトとして取り組んでいるものであれば、通常当該開発のための支出は識別可能なものとして考えられる」と指摘されているように、特別な開発上のプロジェクトにおいて支出される開発費については、識別可能であると考えられる。それゆえ、企業の開発活動に伴う開発支出の全てが識別可能であるとまではいえないが、少なくとも特別な開発プロジェクトにおける開発支出は識別可能であるといえる。それゆえ、無形資産の定義を構成する要素としての識別可能性を充たすといえる。

2. 経済的便益をもたらす蓋然性

ASBJの検討内容において、無形資産の認識要件を満たす開発のための支出は無形資産計上すべきとの考え方がある一方、特に市場における客観的取引を経ていない開発活動の途中段階の成果は、経済的便益をもたらす蓋然性の要件を、検証可能性をもって判断することが困難で、比較可能性を損なう等の弊害が大きいため、一律に費用処理すべきとの考え方もあると指摘されていた。

まず、多くの実証研究では研究開発費の収益力および株価説明力の高さなどが証明されており、研究開発費を財務諸表上で資産認識することが妥当である可能性が極めて高いことが示されている⁸⁾。それゆえ、開発活動が経済的便益をもたらす蓋然性が極めて高いことは否定できない。そこで次に、無形資産の認識要件の充足を判断する規準を考えることになるが、ASBJではIAS第38号における第62・63項に掲げた要件を提案している。同時に、当該要件では「資産認識が経営者の主観的判断となって、同様の状況下において類似の会計処理が行われない可能性があるのではないか」と分析する一方、「資産計上の実務が業界ごとに分かれる傾向がみられ、同業種内における一定の比較可能性は確保されている」という見方をASBJは指摘している。

このように、IAS第38号における第62・63項に掲げた要件が無形資産の認識要件の充足を判断する規準として妥当であるか否かについては一概に言えないが、研究開発費を財務諸表上で資産認識することが妥当である可能性が極めて高いことを踏まえれば、少なくとも無形資産の認識要件を満たす開発のための支出は無形資産計上すべきであると考えられる。なお測定の可能性については、次節で改めて考察したい。

3. 測定可能性

測定評価にあたっての測定属性は多々存在する。そのなかで、ASBJの検討内容において「原価計算のために必要な管理がなされている限り、研究や開発の成果（途中段階のものを含む）について、信頼性をもってその取得原

価を測定することは可能であると考えられる」と指摘されているように、測定属性を取得原価とすることで測定可能であるとしている。

本節では、測定属性の例としては次のように多々存在することから、若干の考察を加えておきたい。

（1）測定属性

1984年にFASBが公表した概念フレームワーク第5号（Statement of Financial Accounting Concepts No.5）「営利企業の財務諸表における認識と測定（Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises）」では次の①～⑤の測定属性を指摘している（FASB [1984], par.67, 邦訳 241-243 頁）。さらに、2007年末のIASB会議（第73回会議）において「現在出口価値」として⑥・⑦の測定属性を指摘している。

①歴史的原価（取得原価）

当該資産を取得するために支払った現金額または現金同等額であるが、取得後の償却費控除により修正される。

②現在原価（取替原価）

同一または同等の資産を現在取得するとすれば支払わなければならない現金額または現金同等額をいうが、以前の簿価より低価格で売却されると予測される資産に適用されるのが一般的である（FASB [1984], par.67c）。

③現在市場価値（時価）

通常の精算において資産を売却することによって入手されうる現金額または現金同等額をいう。

④正味実現可能価額

資産が正常の営業過程において換金されると予測される時間の経過に伴う割引を除外した現金額または現金同等額をいい、もしも当該換金を行うために必要な直接費があれば、これを控除したものである。

⑤将来キャッシュ・フローの現在（または割引）価値

正常な営業過程において資産が換金されると予測される将来キャッシュ・インフローの現在価値または割引価値から、当該キャッシュ・インフローを獲得するために必要なキャッシュ・アウトフローの現在価値を控除したものをいう。

⑥現在出口価値（current exit value）

測定日における市場参加者間の通常の取引で、資産を売却して得られるであろう価格をいう。

⑦（将来）期待出口価値（expected exit value）

精算時における市場参加者間の通常の取引での資産の売却実現可能価額をいう。

（2）測定属性に基づくシナリオ

ここでは以上の測定属性の中から、3つのシナリオを示す。なお、これらについては、今後の公正価値測定をめぐる国際的状況を踏まえながら検討すべき課題と認識している。

①シナリオ1：現在市場価値（時価）

研究開発活動によりもたらされる資産（途中段階のものを含む）を現在市場価値（時価）で評価する場合には、次のような問題点が挙げられる。すなわち、研究開発活動は新規または著しい改良を伴うため、研究開発活動によりもたらされる資産は類似性を著しく欠く。それゆえ、市場の存在を前提としても現在市場からは、価格を入手し難いと考えられる。仮に当該状況下において測定を強制するならば、監査人に重大な負担を課すおそれもある。

②シナリオ2：期待出口価値または使用価値

次に研究開発活動によりもたらされる資産（途中段階のものを含む）を期待出口価値または使用価値で評価する場合を考えてみたい。

研究開発投資の株主価値への追加を公正価値で捉える場合、当該研究開発

研究開発費の会計処理（宮原）

による新技術に関して売却予定であれば公正価値は期待出口価値，自社利用が予定されているのであれば使用価値と考えられる（徳賀 [2008]，26 頁）。

この場合の 1 つの問題として，しばしば研究開発集約型ベンチャー企業等で採用される経営者・従業員持株制度をあげることができる。すなわち，同制度はキャピタル・ゲインの存在を前提とし，研究開発活動の成功による株価向上という動機付けを含むものとして行っているが，研究開発活動によってもたらされる資産が期待出口価値で測定されると，より具体的には株主価値への追加が研究開発投資額に基づき行われ株価が形成されるのであれば，研究開発活動を成功へ導こうとするモチベーションが低下することが危惧されるという経営上の問題点を挙げるができる。

③シナリオ 3：歴史的原価（取得原価）

最後に ASBJ の検討内容において指摘されていた歴史的原価（取得原価）について考察したい。

研究開発投資の価値を具体的に識別しようとすれば，一般的設備投資やマーケティング活動の成果と研究開発投資の成果の識別等，極めて困難な測定対象の識別問題に直面する（徳賀 [2008]，28 頁）。もちろん，第 1 節で検討したように少なくとも特別な開発プロジェクトにおける開発支出は識別可能であるといえるが，開発支出による成果を他の支出による成果と識別することは大変困難であるといえる。

そこで研究開発投資の価値・成果ではなく，研究開発投資のインプットすなわち研究開発投資額を測定対象とすれば，測定対象の識別問題からは少なからず解放されることになる。ただし，米国で会計基準化の契機となった Convair 社による研究開発資産のビッグ・バス償却のような弊害の実務を防止するために，未償却の過去累積原価に関しては減損の有無をチェックするなどの措置が必要であるといえる。

以上のシナリオを見てきたように，それぞれの測定属性において少なからず問題点は残されているように思われる。また，歴史的原価（取得原価）を

支持する ASBJ の見解への賛否については、研究開発投資の価値・成果を投資家の意思決定に有用な情報として最大限重視すべきか否かによっても見解がわかれることから、賛否については一概に言えない。

4. 今後のあるべき方向性

まず、「研究開発に係る支出を、研究に係る支出と開発に係る支出とに分けた場合、研究に係る支出は費用とすることでよいと考えられる」という ASBJ の指摘には、例えば IASC による会計基準の設定以降一貫して研究に係る支出は費用とされてきた⁹⁾ ことから賛同できるものである。

次に、「国際財務報告基準とのコンバージェンスの観点を踏まえると、無形資産の定義に該当し、認識要件を満たす限り、開発に係る支出も資産計上することが考えられる」という ASBJ の指摘には、資産認識の妥当性を主張してきた拙稿 [2006a][2007][2009a][2009b] の見解とも合致することから賛同できるものである。

Ⅵ おわりに

本稿では、2009 年 12 月 18 日に「無形資産に関する論点の整理」が公表されたことをうけて、「論点整理」における検討内容を整理したうえで、その内容を通じて研究開発費の会計処理を検討することを目的として考察してきた。そして、次のような考察結果を得た。

すなわち、「論点整理」における検討内容を整理すると開発支出の資産認識の是非について考察すべきことが明らかとなり、識別可能性、経済的便益をもたらす蓋然性、測定可能性について考察し、少なくとも特別な開発プロジェクトにおける開発支出は識別可能であるといえること、研究開発費を財務諸表上で資産認識することが妥当である可能性が極めて高いことを踏まえれば、少なくとも無形資産の認識要件を満たす開発のための支出は無形資産計上すべきこと、それぞれの測定属性において少なからず問題点が残されて

研究開発費の会計処理（宮原）

いることが明らかとなった。このように少なからず研究課題が残されていることから、今後の IASB と FASB の統合状況の進展をみながら研究を深化させたい。

付記

本稿の脱稿は 2009 年 12 月末であり、「無形資産に関する論点の整理」に関するコメントの締切・公開以前であることを明記しておく。

注

- 1) 会計処理の弾力性とは、同一・類似の事象に対して会計処理の余地を認める会計基準の状態をいう（徳賀 [2000], 121-122 頁）。
- 2) IAS 公開草案第 32 号に対しては、コメント提出者の大半（majority）が、代替的許容処理という選択肢の維持または提案された優先的処理を支持しなかったことから（IASC Staff [1998], par.14(b)）、結果として IAS E32「趣旨書」では規定処理または標準処理（優先的処理を改定）として、資産性を有する開発支出は資産認識するように提案された（IASC [1990], Appendix 2）。
- 3) ASBJ [2006], 6 頁を参照のこと。
- 4) ASBJ [2007a], 2 頁。
- 5) 第 62 項では、研究（又は内部プロジェクトの研究局面）から生じた無形資産は認識してはならず、これに関する支出は、発生時に費用として認識しなければならないとしている。他方で、開発（又は内部プロジェクトの開発局面）から生じた無形資産は、企業が次項のすべての要件を立証できる場合には、認識しなければならないとしている。そして第 63 項では、開発（又は内部プロジェクトの開発局面）から生じた無形資産を認識するために、企業が立証しなければならないとされている要件を次の通り示している。すなわち、（1）使用又は売却できるように無形資産を完成させることの、技術上の実行可能性、（2）無形資産を完成させ、さらにそれを使用又は売却するという企業の意図、（3）無形資産を使用又は売却できる能力、（4）無形資産が蓋然性の高い将来の経済的便益を創出する方法（とりわけ次のいずれか）、①無形資産による産出物の市場の存在、②無形資産それ自体の市場の存在、③無形資産を内部で使用する予定である場合には、無形資産の有用性、（5）無形資産の開発を完成させ、さらにそれを使用又は売却するために必要となる、適切な技術上、財務上及びその他の資源の利用可能性、（6）開発期間中の無形資産に起因する支出を、信頼性をもつ

て測定できる能力。

- 6) 第 38 項では、(1) 将来の経済的便益をもたらす蓋然性が高いこと（経済的便益をもたらす蓋然性）、(2) 取得原価について信頼性をもって測定できること（取得原価の測定可能性）を示している。
- 7) ただし、日米基準には差異が見られないが、それらと国際財務報告基準とは差異がみられる（拙稿 [2006b]）。
- 8) 詳しくは、拙稿 [2009b] を参照のこと。
- 9) 詳しくは、拙稿 [2005] を参照のこと。

参考文献

[和文]

企業会計基準委員会 [2006] 「日本基準と国際会計基準とのコンバージェンスへの取組みについて－CESR の同等性評価に関する技術的助言を踏まえて－」企業会計基準委員会。

企業会計基準委員会 [2007a] 「プロジェクト計画表の公表について－東京合意を踏まえたコンバージェンスへの取組み－」企業会計基準委員会。

企業会計基準委員会 [2007b] 「研究開発費に関する論点の整理」企業会計基準委員会。

企業会計基準委員会 [2008a] 企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」企業会計基準委員会。

企業会計基準委員会 [2008b] 企業会計基準第 23 号「『研究開発費等に係る会計基準』の一部改正」企業会計基準委員会。

企業会計基準委員会 [2009] 「無形資産に関する論点の整理」企業会計基準委員会。

徳賀芳弘 [2000] 『国際会計論－相違と調和－』中央経済社。

徳賀芳弘 [2008] 「研究開発投資の公正価値評価－測定値の硬度の低さと測定対象の識別の難しさ－」『会計』第 173 巻第 4 号、21-33 頁。

宮原裕一 [2005] 「資産性を有する開発支出の収斂化に関する一考察」『九州経済学会年報』第 43 集、189-195 頁。

宮原裕一 [2006a] 「研究開発費会計に関する理論的一考察－米国会計学会の報告書を通じて－」『政経論叢』（国士舘大学政経学会）、成文堂、通巻第 137・138 合併号。

宮原裕一 [2006b] 「日本の研究開発費会計基準の国際的統合化について」『九州経済学会年報』第 44 集、165-170 頁。

宮原裕一 [2007] 「研究開発費会計基準の制定アプローチに関する一考察－国際的統合への阻害要因分析とアプローチ－」『政経論叢』（国士舘大学政経学会）通巻第 142 号。

研究開発費の会計処理（宮原）

宮原裕一 [2009a] 「研究開発費会計に関する研究－資産概念の変遷と研究開発投資の特性－」九州大学大学院経済学府提出博士論文。

宮原裕一 [2009b] 「研究開発投資に関する実証研究の成果—財務会計上の研究開発費資産計上の妥当性—」『政経論叢』（国士舘大学政経学会）通巻第 147 号。

[欧文]

Financial Accounting Standards Board [1984], *Statement of Financial Accounting Concepts No.5, Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, FASB. (平松一夫訳 [2002] 「財務会計諸概念に関するステートメント第 5 号－営利企業の財務諸表における認識と測定」, 平松一夫・広瀬義州訳 [2002] 『FASB 財務会計の諸概念＜増補版＞』中央経済社)

International Accounting Standards Committee [1989], *International Accounting Standard E32, Comparability of Financial Statements*, IASC.

International Accounting Standards Committee [1990], *Statement of Intent: Comparability of Financial Statements*, IASC.

International Accounting Standards Committee [1998], *International Accounting Standard No.38, Intangible Assets*, IASC.

International Accounting Standards Committee Staff [1998], *Basis for Conclusions: IAS 38, Intangible Assets, IAS 22 (revised 1998) , Business Combinations and Summary of Changes to E60 and IAS 22*, IASC.

Street, D. L. and K. A. Shaughnessy [1998], "The Quest for International Accounting Harmonization: A Review of the Standard Setting Agendas of the IASC, UK, Canada, and Australia, 1973-1997," *The International Journal of Accounting*, Vol.33, No.2, pp.179-209.